

# 会計における基本的前提としての会計主体

小宮靖夫

## はじめに

一般に、会計主体論は、企業会計の理論形成上、企業をどのように見るかという「企業観」に関する議論であると言われている。それはまた、「誰の立場(standpoint), 誰の観点(viewpoint)において会計が行なわれるべきであるかに関する解釈<sup>1)</sup>」であり、その焦点は、さまざまな企業に基づいた場合の「会計的判断の最終的な拠所をどこに求めるかという『企業会計の指導原理』の探求にある<sup>2)</sup>」とも論じられている。

そもそも、「主体」とは、「認識し、行為し、評価する我を強調する為に用いられる<sup>3)</sup>」言葉である。また、通例、「会計」と言った場合、「企業会計」を意味するため、「会計主体」とは、企業会計を認識し、行為し、評価する主体を指し、「誰」(人), あるいは「何」(物)を「会計主体」と規定するかによって異なる理論構造に関する議論を「会計主体論」ということができる。

今日にいたるまで、さまざまな会計主体論が展開されてきているが、いずれの主体論の「企業観」がより現実に即しているか、また、それぞれの「企業観」に基づく理論体系がどれだけ首尾一貫したものとなりうるかによってその妥当性が判断されることになる<sup>4)</sup>。企業の性格およびその環境の変化を正しく認識した会計主体論が求められるところである。

本稿では会計主体論研究の序説として、いわば「会計の基本的前提としての会計主体」を考察していきたいが、まずその分析用具としてのアカウントビリティ(accountability)という概念の検討からはじめる。なぜなら、企業における経営活動の測定・伝達行為(会計行為)の主体は、自らの利害関係者に対してアカウントビリティ(会計責任)を有し、その解除を目的として、自らの経済行為の測定結果を財務諸表を通じて報告するという行動をとると規定しうるからである。アカウントビリティの関係においては、多様な内容をもつさまざまな会計責任主体と対象利害関係者の存在を確認しうるが、それぞれのアカウントビリティを負う主体(会計

1) 山樹忠恕編『文献学説による会計学原理の研究』中央経済社 1984年11月 87ページ。

2) 新井清光「会計主体論争」飯野利夫・山樹忠恕編『企業会計原理』〈会計学基礎講座1〉有斐閣 1963年8月 225ページ。

3) 新村 出編『広辞苑』第四版 岩波書店 1991年 1235ページ。

4) 今日まで提唱された会計主体の代表的見解を批判的に考察した文献として、例えば大塚利實『会計主体論』創成社 1988年10月がある。

責任主体)を「会計主体」と規定したい。すなわち、「会計主体」がアカウントビリティを負っていることから、自らの取引を記録して対象利害関係者に報告する、というところに会計行為が成立する根拠を見出しうる。従って、「会計主体」を「誰」と規定するかにより、アカウントビリティの内容も異なり、また対象利害関係者も異なってくることになる。

次に、会計理論の基礎を形成する「会計主体」と会計公準 (accounting postulates) との関係を考察する。なぜなら、会計公準はその基本的性格やそれがどのような命題から表明されるべきであるかの統一の見解が未だ確立されておらず<sup>5)</sup>、そのうえ、「会計主体」と会計公準の一つであると言われている「ビジネス・エンティティ」(business entity) とが論者によって同一視されたり、明確に区別されたりしているため、両者の関係を私見ながらも整理しておきたいと考えるからである。

会計をアカウントビリティの関係によって成立するものとするれば、会計の研究対象は「会計主体」の行為する空間(会計単位)であるということになる。従って、会計基準形成上の基本的前提の一つとしては、単に会計の行われる場所的限定を意味する会計単位としてのエンティティの認識のみならず、その範囲を特定化する「会計主体」もあわせて認識する必要がある。なぜなら、会計単位は事実として会計慣習(会計コンベンション)において認識されているが、会計単位設定の基礎には「会計主体」の存在が仮定されているからである。従来の「ビジネス・エンティティの公準」は「会計コンベンション」というべきものの一つであり、「エンティティ・コンベンション」は「会計主体という公準」の仮定を認識し特定化することによってその対象とする範囲を明らかにすることになる<sup>6)</sup>。

以下では、会計実践から帰納的に認識される会計対象である「会計単位」から「会計主体」を演繹的に導き出し、会計基準形成の枠組みはアカウントビリティの関係における「会計主体」の客観的認識のもとになされるものであるという議論を行いたい。

## I 会計責任主体としての会計主体

アカウントビリティ (accountability) という言葉は、一般的には、そして会計においては、これまでどのように理解されてきたのであろうか。まずこの点の考察からはじめる。一般的にアカウントビリティには、「責任、義務 (liability, responsibility)」あるいは「説明義務、実施義務」という訳語が当てられている。Oxford English Dictionary には 'The quality of being accountable; liability to give account of and answer for, discharge of duties or conduct; responsibility' とある。すなわち、アカウントビリティは、レスポンシビリティとほぼ同義と考えられるが、あえて区別するなら、アカウントビリティはレスポンシビリティの

5) 若杉 明 『企業利益の測定基準』中央経済社 1985年2月 22ページ参照。

6) 宮澤 清 『財務会計基礎理論』白桃書房 1985年4月 69—90ページ参照。

一部、つまり「説明あるいは釈明すべき義務ないしは責任」と考えられる。従って、このようなアカウントビリティの関係においてはその責任主体と被伝達先とが存在することをまず確認しておきたい。

それでは、会計においてアカウントビリティはどのように定義され、用いられてきたのであろうか。佐藤孝一氏は次のように定義された。「企業会計は、企業内におけるすべての財産を保全するという一つの機能あるいは使命を有するが、かかる財産の保全もしくは管理を的確に遂行すべき会計上の責任をアカウントビリティという<sup>7)</sup>」と。すなわち、財産管理の会計上の責任がアカウントビリティであり、それは財産の委託・受託関係が生じたときに設定され、受託財産の委託者への引渡しによってその責任が解除されるものであるということである。また高松和男氏も、「受託者としての管理責任 (stewardship) を会計機能をつうじて達成させようとするのがアカウントビリティである<sup>8)</sup>」と定義される一方で、株式会社の発展、所有と経営の分離、企業の大規模化に伴いアカウントビリティの範囲が拡大し、今日の企業はより大きな社会的責任を負うものとなったとされた。これまでの両氏のアカウントビリティの定義からわかるように、少なくとも、アカウントビリティは、委託者と委託者の財産を管理する受託者との関係において、受託者が負っているもの、すなわち会計においては通常、アカウントビリティというステューワードシップを意味しているものと考えられることができる。

このステューワードシップという言葉には「受託責任」あるいは「財産保全」という訳語がつけられているが、この種のアカウントビリティはアカウントビリティの特殊な一形態にすぎないとするのが、陣内良昭氏の見解である。同氏によれば、アカウントビリティは「会計における人と人との関係の分析、およびその関係に規定され、かつまたこれに働きかける会計行為、とりわけ伝達または報告という会計行為の分析に役立つ<sup>9)</sup>」概念となる。その意味でまず、これまで混在されてきた、財産管理という経済行為とその行為にともなう責任 (アカウントビリティ) との区別が強調される。さらに、「会計当事者の関係から規定される会計行為の特殊性を解明するためには、レスポンシビリティから区別されたアカウントビリティをステューワードシップをもその内に含む普遍的かつ会計固有な概念としてとらえるべきである<sup>10)</sup>」とし、アカウントビリティを「会計記録および会計計算によってとらえられた経済過程に関する会計情報を伝達 (communication) する責任 (responsibility)<sup>11)</sup>」であると定義された。

陣内氏はアカウントビリティをこのように定義した上で、それをいくつかの形態をとって変化する歴史的概念として把握する視点から、(1)分業にもとづくもの、(2)資本結合にもとづくもの

7) 神戸大学会計学研究室編 『会計学辞典』 同文館 1955年11月 3-4ページ。

8) 神戸大学会計学研究室編 『第4版会計学辞典』 1984年 7-8ページ。

9) 陣内良昭 「アカウントビリティの基礎的考察」 『東経大会誌』 第139号 1984年12月 148ページ。

10) 陣内 前掲論文 152ページ。

11) 陣内 前掲論文 152-153ページ。

の、(3)所有と経営の分離にもとづくものという三つの基本的な形態に分類している<sup>12)</sup>。すなわち(1)においては会計行為者から生産行為者への「報告」(reporting)という形態での伝達行為、(2)では、機能資本家間の会計帳簿の「共有」(share)という形態での伝達行為、そして(3)においては、受託者(スチュワード)から委託者への「報告」という形態での伝達行為が認められるわけである。

以上のアカウントビリティ観を財産保全(スチュワードシップ)の機能を理解するものと把握し、より広い概念としてこれをとらえようとするものに井尻雄士氏の議論がある。井尻氏は、アカウント(er)(accounter; 受託者)とアカウント(er)(accountee; 委託者)との関係においては、「財産保全という言葉のニュアンスに見られるような現状維持という考え方だけでなく、どれだけ目的に向かって向上させ<sup>13)</sup>」かが重要であると、これを業績評価(performance evaluation または performance measurement)と呼び、これもアカウントビリティの必要不可欠な一面であるとされた。そしてこの業績評価の際、アカウント(er)とアカウント(er)との間に対立が生ずるため、ここに会計システムの必要性が論じられている。井尻氏は、アカウントビリティの関係は経営者と出資者との間に限らず、現代社会においては、アカウントビリティの関係が、「こまかく網のように複雑にからみあっている<sup>14)</sup>」とされ、受託者と委託者という用語を用いてアカウントビリティの内容に財産保全(スチュワードシップ)のみならず業績評価の二つをあげている。その限りでは陣内氏の議論における(3)の場合、すなわちスチュワードシップと類似するものとも考えられる。

陣内氏の議論にみられる経済的行為にともなう責任(レスポンシビリティ)と会計行為にともなう責任(アカウントビリティ)とを区別しながら、両方をあわせてアカウントビリティであるとする点では若杉明氏の議論もほぼ同様である。若杉氏は、「アカウントビリティとは、行動主体が、保有する資源の利用を認めてくれた利害関係者に対して負う責任である。アカウントビリティは、行動主体が利用を認められている資源を保全し有効に利用することによって、責任の一端をまっとうしなければならないと同時に、行動主体に関する事実やその結果の状態をディスクロージャーすることによってはじめて解除される責任を意味している。すなわちアカウントビリティは、資源の保全と有効利用によって責務をまっとうしなければならないレスポンシビリティに加えて、その結果についてのディスクロージャーを行うことによってはじめて解除される報告責任をも含んだものであることを特徴としている<sup>15)</sup>」とされた。さらに同氏は、「企業の利害関係者は企業に対して何らかの資源を提供することによって企業に対してエ

12) 陣内 前掲論文 154-165ページ参照。

13) 井尻雄士「会計責任の問題」『会計学批判』同志社大学会計学研究室編 中央経済社 1975年3月 42ページ。

14) 井尻 前掲論文 41ページ。

15) 若杉明『企業会計の論理』国元書房 1981年11月 8-9ページ。

クイティーをもち、企業は利害関係者から資源の提供を受けるが故に利害関係者に対してアカウントビリティーを負うことになっている<sup>16)</sup>」とし、エクイティー＝アカウントビリティーの関係を論じ、一般消費者をも含む利害関係者が企業に対してエクイティをもつが故に、企業はアカウントビリティを負っているとして、いわゆる企業の社会性、あるいは社会的責任の問題をも指向されているものと考えられよう。

このような企業の社会的責任と企業の会計責任との関係について論じているのが吉田寛氏である。当初、吉田氏は会計責任とアカウントビリティ (accountability) とは同義のものとして議論された<sup>17)</sup>。その際、まず歴史的な確認として、簿記責任としての会計責任を論じ、これを会計担当者が経営者に対し負う単純に記録上の受託財産の管理責任を意味するものとされた。すなわち、簿記責任には受託財産の運用の適否は含まず、陣内氏の言う(1)の会計労働にあたるものと考えられる。次が経営者責任としての会計責任である。これは経営者の業務執行責任すなわち受託財産の運用責任として理解されて、経営者が出資者に対してさらには債権者に対して負う会計責任として、陣内氏の議論における(3)に相当するものである。そして最後に社会的責任論はこの会計責任を社会に対する責任に拡大することを要請するものとされたわけである。

ここで注意しなければならないことは、吉田氏が「所有主理論」に基づいて社会的責任論に言及されている点である。すなわち、「出資者の持分権に基礎を置く経営者の経営権が企業制度上法制化されている限り、基本的には所有主中心の企業制度が貫かれている<sup>18)</sup>」ために、「株主が企業の所有者であり、経営者はその代理人である<sup>19)</sup>」とされた。社会的責任は、「機能的株主集団による企業支配と企業経営<sup>20)</sup>」に伴って生じたというわけである。

だがその後、吉田氏は、「会計責任」と「アカウントビリティ」とは区別されるものとされた。すなわち会計責任は英語のアカウントティング・リスポンシビリティ (accounting responsibility) に相当し、それは「アカウントビリティ」のうち、「会計の枠組のなかに吸収されるもの<sup>21)</sup>」と理解されている。換言すれば、同氏の言う「アカウントビリティ」は「会計責任」の概念より広く、「政治経済、社会を含む権力主体あるいは権能主体の社会的責任に基づくもの<sup>22)</sup>」であり、それは社会的責任に関する社会的合意を前提として成立するものであるとされたのである。したがって、当然そのような社会的合意を前提とした企業の社会的責任を認識す

---

16) 若杉 前掲書 12ページ。

17) 吉田寛 「社会的責任と会計責任」『会計学批判』同志社大学会計学研究室編 中央経済社 1975年3月 51ページ以下を参照。

18) 吉田 前掲論文 60-61ページ。

19) 吉田 前掲論文 58ページ。

20) 吉田 前掲論文 68ページ。

21) 吉田寛 「アカウントビリティの社会的基礎」『会計』森山書店 119巻第2号 1981年1月 15ページ。

22) 吉田 前掲論文 22ページ。

ることの必要性を強調しているのであり、結局、同氏は、アカウントビリティを「責任の履行義務<sup>23)</sup>」と定義し、会計上のアカウントビリティは「企業の社会的責任を会計の次元にフィルトレート(濾化)した責任事項よりなるアカウントィング・リスボンシビリティの履行義務である<sup>24)</sup>」とされたのである。

このように会計責任とアカウントビリティを区別していることからわかることは、企業は特定の利害関係者との間にいわゆるスチュワードシップ・アカウントビリティの関係をもっているが、不特定の利害関係者(社会)との間に新しいアカウントビリティ(社会的アカウントビリティ)の関係をもつようになる。つまり、企業の社会的責任を認識するに従い、本来は私的な説明責任であった会計責任が社会的な説明責任をも伴う会計責任となるということを議論しているものと考えられる。

以上みてきたところから、これから「会計主体」を考察するためには、アカウントビリティをどのように考えるべきであろうか。まずアカウントビリティは、常に具体的な人と人との関係として議論しうることは明らかであろう。受託者と委託者の関係、会計行為者と生産行為者との関係、機能資本家間の関係、行動主体と利害関係者との関係、という具合である。それがさらに、人の集団と人との関係、あるいは集団と集団との関係などにおいてもアカウントビリティ関係が生じると考えられるようになってきている。人はそれぞれ何らかの組織に属し、あるいは属さなくとも(ある言葉で)集合的に把握され、ある利害関係者集団の一員とみなされる。たとえば、制度的企業(所有者あるいは機能株主集団によって組織されたもの)と社会(企業との不特定の利害関係者によって組織されたもの)との関係においてもアカウントビリティが生じると仮定されるが如くである。

それではアカウントビリティの内容は、どのようなものでしょうか。それはアカウントビリティを負う主体が、どのような相手にどのような報告義務を負っているのかということである。会計行為者(企業内実務家)の生産行為者(経営者)に対する(簿記的な)アカウントビリティの場合には、その内容は、取引の正確な記帳(取引記帳のアカウントビリティ)ということであろう。受託者の委託者に対するものは、財産の管理・運用・保全というもので、これは財産管理のアカウントビリティ(スチュワードシップ・アカウントビリティ)といえる。但し、このような言葉を用いる際には、いわゆる所有と経営の分離を必ずしも前提として認識する必要はないであろう。経営者の株主に対するものは、配当に関する報告という意味で、利潤分配のアカウントビリティといえる。経営者の債権者に対するものは、担保財産保全のアカウントビリティといえよう。そして、制度的企業の社会に対するものは、債権者、株主、消費者のみならず一般大衆よりなる社会に対して、企業はその社会性から責任を負うというアカウントビ

23) 吉田 前掲論文 24ページ。

24) 吉田 前掲論文 24ページ。

リティ（社会的責任のアカウントビリティ）とでもいうものではないであろう。機能資本家間の会計帳簿の共有という伝達形態においては両者の立場は同様であるわけだが、陣内氏はこれをソキエタス・アカウントビリティと呼ばれる。

これまでの考察からわかるように、アカウントビリティには、さまざまな関係およびさまざまな内容があり、これらを区別して、それぞれの会計主体論に現われるアカウントビリティの関係当事者およびその内容を認識することにより、理論体系の違いが明らかになっていくものと思われる。ちなみに「会計主体」とアカウントビリティの関係を例示すれば次のようになる。①はいわゆる原初的な倉庫計算であり、②は内部報告会計といえよう。③は所有と経営の分離を前に資本主が負っていた財産計算である。④の場合は「共有」という形をとる。⑤の場合には同時に債権者へのアカウントビリティも生じうる。⑥の制度的企業は人ではないが、そこから機関における代表者としての経営者を導出する。

会計責任主体 (会計主体)	アカウントビリティの内容	対象利害関係者
①受託者 (執事)	—— 財産管理 —— (スチュワードシップ)	委託者 (領主)
②企業内実務家 (会計担当者)	—— 取引記帳 —— (複式簿記)	経営者 (資本主)
③経営者 (資本主)	—— 担保財産保全 ——	債権者
④機能資本家	—— ソキエタス —— (パートナーシップ)	機能資本家
⑤経営者 (機能資本家)	—— 利潤分配 ——	株主 (無機能資本家)
⑥制度的企業 (機関の経営者)	—— 社会的責任 ——	社会 (一般大衆)

## Ⅱ 会計主体と会計公準

一般に、公準 (postulate) という概念は「自明のことなので証明を必要としない命題」とか、「特定の目的のために真理と仮定され、他の命題の証明に使われる命題」というような意味で用いられており、また会計公準は、「会計実践の基礎的な支柱をなし、また会計理論の諸領域を形成するための基本的前提となるもの<sup>25)</sup>」であり、いいかえれば、会計それ自体の存在の基

25) 若杉明 『企業利益の測定基準』 中央経済社 1985年2月 22ページ。

礎をなす、最も基本的な前提ないし命題であると一般に考えられている。以下では、これまでの会計公準に関する代表的な議論において、先に議論した意味での「会計主体」の問題がどのように取り扱われてきたか、「会計主体」と会計公準との関係について順をおって考察する。

#### (1)ペイトンの『会計理論』

会計公準論は、ペイトン(W.A.Paton)の『会計理論』(Accounting Theory, 1922)において議論されはじめたと言われている。同氏は第20章「会計の諸公準」において、「近代会計は確かに多くの点で見積りや判断を含むだけでなく、その全構造は一連の一般的諸仮定に基づいている。換言すれば、現在価値、原価、所得等に関するアカウンタントの特定の結論を基礎づけているものとして基礎的な前提(promises)および公準(posutulates)がある<sup>26)</sup>」と述べ、当時、考えられていた会計の諸公準(postulates of accounting)を7つ掲げ、それぞれに検討を加えている。その中で、一番最初に表れるものがビジネス・エンティティ(business entity)である。同氏は、まずアカウンタントがその便利さからビジネス・エンティティの存在を仮定していることを指摘してこの議論を進める<sup>27)</sup>。そして次に、企業(enterprise)は、人ではないが、制度(institution)であって、まさしく実在しているものと考えてよいであろうとする。コーポレーション(corporation)の場合、この公準は法的にも確認されるが、プロプライエタリーシップやパートナーシップの場合、法的には確認しがたいことを認めている。しかし、ビジネスは明確な制度となりうるために必ずしも法人組織化される必要はないとする。すなわち、一般的前提はその正当化のためにほとんど議論を要さないし、ビジネス・エンティティの概念は常に組織の企業形態に関わらず、経営プロセスに興味のある経済学者や他の人々によって用いられているとして同氏はそれを公準の一つであると承認しているわけである。

ビジネス・エンティティはコーポレーション、一人のプロプライエタリーシップ、そしてパートナーシップなどいかなる場合にも企業制度が存在する限り認められ、その存在はアカウンタントたちにも当然のことと仮定されている。従って、会計理論は、企業の発展した現在では、後二者のみにしかあてはまらぬプロプライエタリーシップの概念に代わってビジネス・エンティティの概念を用いるべきであるということになる。

同氏はこの『会計理論』を、スプリング(C.E.Sprague)の『会計の哲理』(The Philosophy of Accounts, 1907)とハットフィールド(H.R.Hatfield)の『近代会計学』(Modern Accounting, 1909)にみられるいわゆる資本主理論(proprietary theory)を意識して、それとは異なる立場を示すものとして著しているわけであるが<sup>28)</sup>、結局それが、「ビジネス・エンティティ」という概念の認識に他ならない。あらゆる企業形態においてもその前提となりうる会計理論上

26) W.A.Paton, *Accounting Theory*, The Ronald Press Company, 1922, pp. 471-472.

27) Cf. *ibid.*, pp. 472-478.

28) *Ibid.*, viii.



の概念はプライエターシップではなく、ビジネス・エンティティであるというわけである。

さてここで議論すべき点は、同氏の「ビジネス・エンティティ」と「会計主体」との関係であるが、エンティティ理論を、一つの会計主体論である資本主理論に対抗する理論であるとする限り、もう一つの会計主体論であるとも考えられる。しかし、必ずしもそれは会計行為を認識し、評価し、判断する主体とはみられておらず、「ビジネス・エンティティ」は会計公準の一つであること、そして会計等式において「資本主」にかわって中心となる概念であるという意味で理解されていると思われる。

## (2) ペイトン・リトルトンの『会社会計基準序説』

ペイトン・リトルトン (W. A. Paton and A. C. Littleton) による『会社会計基準序説』(An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940 以下『序説』と略す) においては、著者自身が言うように、会計諸基準を叙述するものではなく、「会計の基礎的な概念を総合的に織りあわすこと<sup>29)</sup>」が試みられている。『序説』は、会計の目的は、財務上の資料を、さまざまな利害関係者にとって有用なものにアレンジして提供することであり、そのような財務諸表の作製および解釈には会計諸基準の首備一貫した体系が必要であるとしている。その理由としては、会社形態が発展し、大企業における「出資と経営の分離」(Separation of Investment and Management) が発生すると、出資者の利害は分離、分散し、会計は不在出資者への情報提供機能を有するようになり、出資者持分の保護のために、会計基準の必要性が増大してきたとまず説明されている。そして、「会社の最も重要な会計上の責任は各企業の一人又は若干人の事業主的経営者に及ぶものではなく、むしろそれぞれの経営単位に関して、現在又は未来の、不在出資者の一つまたは若干のグループ又は階層に及ぶものである<sup>30)</sup>」としている点から、経営単位 (business unit) の内容に関して、会計責任を負うもの (会計責任主体) が利害関係者 (ここでは不在出資者) に報告することであるという意味に解せよう。

『序説』では、「会計上の諸勘定及び財務諸表は、企業主にというよりはむしろ企業自体に関するものであるから収益と費用との定義は出資者持分 (Proprietorship) の増減としてではなく、企業資産の増減にもとづいて行われる<sup>31)</sup>」とされる。ここでもやはり出資と経営の分離が強調され、したがって、企業自体という概念が必要となってきた。さらに、会計諸基準が認識されるために必要な基礎概念 (諸仮定) を要約しているが、ここでの議論は、企業をそれ自体独立した一つの制度 (institution) と考え、会計士達が実務の基礎としてビジネス・エ

---

29) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association Monograph No. 3, 1940, ix. (ペイトン=リトルトン共著 中島省吾訳 『会社会計基準序説』 森山書店 1954年8月 1ページ)

30) *Ibid.*, p. 2. (訳書 3ページ)

31) *Ibid.*, p. 7. (訳書 11ページ)

ンティティの存在を仮定している限りにおいて、会計理論形成上もその存在を仮定するほうが、論理的に整合性があるということであり、さらに進んで、それが会計行為の判断主体（会計主体）であるとの積極的判断は認めがたい<sup>32)</sup>。

### (3) ギルマンの『会計的利益概念』

ギルマン (S. Gilman) の『会計的利益概念』(Accounting Concepts of Profit, 1939) は「エンティティ概念を基盤とした会計責任 (accountability) という会計機能を重視し、それをもって会計上の利益概念を一元的に説明している<sup>33)</sup>」ものといわれる。

同氏はコンベンション (convention) の定義を O. E. D. の一般的な承認もしくは承認 (general agreement or consent) という意味から、一般的承認に基づき、程度の差こそあれ任意的に確立されているものとし<sup>34)</sup>、また会計コンベンションが会計上の原理、原則、および通則を支えているものであることから会計上のコンベンションとして、(1)エンティティ・コンベンション (entity convention)、(2)評価のコンベンション (valuation convention) そして(3)会計期間のコンベンション (accounting period convention) の三つをあげている<sup>35)</sup>。これらのうちここで問題となるのは(1)であるが、同氏はエンティティを次のように説明している。

「エンティティは、……靈魂なくしし自ら働くのである。その活動は、直接もしくは任命された経営者を通じて資本主関係の要請に応ずる。エンティティは、捉えどころのない一般に錯綜した機構であるけれども、人間によって彼ら自身の利益のために適用される。エンティティそれ自体には、利益もなければ損失もなく、それを左右する人達に影響を与える喜び、悲しみ、欲望、その他の人間的情緒を持ち得ない。<sup>36)</sup>」また、「エンティティは複式簿記に関係してのみ存在するのであり、多くの人達は複式簿記の通則や技術を擬制人というものを考慮せずに学んできたのであるが、実はその擬制人の観点が会計等式を決定づけているのである<sup>37)</sup>」とも述べている。

同氏によればエンティティ・コンベンションとは、「複式記入記録 (double entry records) を保持する会計単位 (unit) が他の人達から、すなわち債権者達からなんらかの形で醸出された一定の資産を占有もしくは“所有する (owing)” 1 個の擬人的人格 (an artificial person) であることを意味<sup>38)</sup>」するものであるとしている。そしてこのようなエンティティ・コンベンシ

32) Cf. *ibid.*, pp. 8-9. (訳書12-15ページ参照)

33) 片野一郎監訳 久野光朗訳 『ギルマン会計学—上巻—』 同文館 1969年4月 2ページ。

34) S. Gilman, *Accounting Concept of Profit*, 1939, p. 184. (前掲訳書 229-230ページ)

35) Cf. *ibid.*, pp. 245-249. (前掲訳書 297-302ページ参照)

36) *Ibid.*, p. 52, (前掲訳書 67-68ページ)

37) *Ibid.*, p. 54. (前掲訳書 69-70ページ)

38) *Ibid.*, p. 25-6. (前掲訳書 32ページ)

ョンを正しく理解するには法律的地見地から離れるべきであり、「会計実体 (accounting entity) に資金もしくは資金と同等なものを前貸しする人達はその債権者であり、複式簿記に関するかぎり、貸し主もしくは売り主の場合のように彼らを企業外部者と考えると、また資本主の場合のように彼らを会計実体そのものと考えたかいうことは重要ではない<sup>39)</sup>」としている。

上述のようにエンティティ概念を規定した上で同氏はエンティティ概念とそれの対立概念としての資本主概念について次のように議論した。

「エンティティ理論 (entity theory) においては、資本主がいかに企業と利害関係者を密接にしていようと、その資本主を企業とは独立した別個の人格であるとする。

資本主理論 (proprietary theory) においては、このことはあてはまらない。したがって資本主勘定 (proprietor's account) についてこれと違った説明をすることが必要になる。この説明として、資本主が自分自身の財産の会計をするのが簿記だという仮定がたてられるのである。

前者の場合ではエンティティが、そして後者の場合では資本主が中心になっている。

エンティティ理論に従えば、資本の醸出および引き出しを度外視した場合、エンティティが資本主に負っている金額の増加分である。資本主理論に従えば、利益とは企業活動を通じて得た収入 (proceeds) の支出 (outlays) に対する超過分である<sup>40)</sup>。」

すなわち同氏は、エンティティをただ複式簿記に関係してのみ存在し、その記録を保持する「会計単位」であり、かつ擬制的人格をもつものと規定し、この擬制人の観点から、「会計単位としてのエンティティ」をコンベンションの一つとして客体化し、複式簿記に基づく会計理論が体系化されるということを議論しているものといえよう。このように考えると、同氏は擬制人としてのエンティティをまさしく「会計主体」として仮定しているものと考えられるが、この擬制人の観点とはいったいどのような観点なのであろうか。擬制人にあっては価値判断の担い手となることがそもそも不可能なことに思われるが、あくまでも会計等式の上で資本主の観点とは異なるという意味で擬制人の観点を意識しているものと解することもできる。

#### (4) AAAの「会計原則」<sup>41)</sup>

アメリカ会計学会 (American Accounting Association—AAA) はこれまでいくつかの会社会計基準に関するステイトメントを公表してきたが、同学会は、会計が社会的、公共的なものと発展し、それにつれ会計関係者もその社会的責任の重大性の増大から、体系的な会計原則を

39) *Ibid.*, p. 26. (前掲訳書 32ページ)

40) *Ibid.*, p. 48. (前掲訳書 63ページ)

41) アメリカ会計学会の1936年、1941年、1948年の会計原則、および第一号から第八号までのサプリメント・ステイトメントは、中島省吾氏により翻訳され、原文と共に一括して出版されている。以下、原文・訳文ともに、中島省吾訳『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社1964年8月を参照。

制定すべきであるとの認識から、まず、「会社報告諸表会計原則試案」(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports, 1936, 以下「試案」と略す)を公表した。この「試案」は1941年には「会社財務諸表会計原則」(Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements, 1941, 以下「41年原則」と略す)として改訂されたが、それは、「試案」を詳細に論究したものとされる前述の『序説』(1940)との関係が注目されている。その後、1948年に「会社財務諸表会計諸概念および諸基準」(Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, 1948, 以下「48年改訂版」と略す)が、それに続き「追補」(Supplementary Statements)という形で第一号から第八号(その中でビジネス・エンティティと特に関係するものが第七号連結財務諸表[Consolidated Financial Statements]である)が公表され、1957年には「会社財務諸表会計および報告諸基準」(Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 以下「57年改訂版」と略す)が公表された。この「57年改訂版」の考え方を進めたものが、後に議論するアメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants-AICPA.)の会計調査研究叢書(Accounting Research Studies-ARS.)の第一号ムーニツ(M. Moonitz)の「基本的会計公準論」(The Basic Postulates of Accounting, 1961)や第三号スプローズ・ムーニツ(R. T. Sprouse and M. Moonitz)の「企業会計原則試案」(A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, 1962)であるといわれる。

「試案」は、「原価と価値」(Costs and values), 「利益の測定」(Measurement of income) および「資本と剰余金」(Capital and surplus)の三つを基本的な公理の必然的な帰結を構成するものとし、また利害関係者に報告することを目的とする財務諸表が会計理論による裏付けに基づき、より客観的なものとなることを指向する意見を表明しているものとして評価できる。

「41年原則」の段階では、「基本的仮定」(The Basic Assumption)という項目を設けて、「原価」(Cost), 「収益」(Revenue), 「利益」(Income), 「資本」(Capital)の四つをあげて、それぞれの概念について検討を加えている。但しここで議論されているものは、いわば「会計基準」というべき内容であり、より抽象化された公準論に関するものにはいたっていないように思われる。

「48年改訂版」では、すべてが明確に認識されているわけではないという前提のもとで、会計諸概念は基礎的な諸条件および諸仮定(underlying conditions and assumptions)のフレームワークにおいて具現されているとし<sup>42)</sup>、その一つとして「利益を目的とするビジネス・エンティティ」(a business entity with an income objective)をおいている<sup>43)</sup>。この「ビジネス・エンティティ」自体については説明が加えられていないが、会社には負債および株主持分

42) Cf. AAA., *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements*, 1948 revision, p. 14. (前掲訳書 68ページ参照)

43) Cf. *ibid.*, p. 14. (前掲訳書 68ページ参照)

(stockholders' interest) という二種類の持分 (equities) が存在し、所有者の企業への出資額であるこの株主持分は払込資本と留保利益 (retained income) から成り、「留保利益は、その企業の成立あるいは更生以来の利益額から株主への分配額を差し引いたものである<sup>44)</sup>」と論じているところから類推するに、さらに負債も持分の一つであるということからも、利害関係者から独立したビジネス・エンティティの存在を認めているものと考えられる<sup>45)</sup>。

「追補」第七号は、「連結財務諸表」に関するものであるが、その冒頭に「ビジネス・エンティティ」の具体的な意味の継続的研究との関わりにおいて、会計諸概念および諸基準に関する委員会は、重要な問題領域として、連結財務諸表を選んだ<sup>46)</sup>と述べ、「連結財務諸表の基本的諸原則」をあげて議論している。ここでは連結財務諸表の目的を「一群の会社の活動をそれらの会社が単一の単位を構成しているかのように表示する<sup>47)</sup>」こととしている点からも、「ビジネス・エンティティ」はある一つの会計単位をどの範囲までのものと規定するかという議論において具体的問題となってきたことがわかる<sup>48)</sup>。

「57年改訂版」のステイトメントでは、規模および活動範囲が比較的大きく、企業所有が事実上経営から分離した会社法人企業 (corporation) を対象として議論をするとしたうえで、会計担当者の経験から生み出された諸慣行の根底にある基礎概念 (underlying concepts) として、ビジネス・エンティティ (business entity)、企業の継続性 (enterprise continuity)、貨幣による測定 (money measurement)、および実現 (realization) の四つをあげている。問題はビジネス・エンティティであるが、ここではそれを、「ある明示されているかあるいは含蓄されている目的を達成するために組織された——諸経済財、サービスの集合体および一群の人々という——公式あるいは非公式の企業の一単位<sup>49)</sup>」として定義し、この概念は「経済的諸財と諸活動を特定の企業において確認するための、かくして、所与の一組の記録あるいは報告書に適切な範囲を規定する基盤を提供する<sup>50)</sup>」属性をもつものとしている。記者の中島省吾氏も、訳注で述べるように、ここではこのエンティティ概念を会計主体論の一つとしてのエンティティ理論を強調するものとしてはとらえていない<sup>51)</sup>。また、「持分」(equities) の項では、エンティティに対する請求権としての持分は債権者の権利分と株主の権利分から成るとしながらも、

44) *Ibid.*, p. 17. (前掲訳書 65ページ)

45) Cf. *ibid.*, pp. 17—18. (前掲訳書 64—65ページ参照)

46) AAA., *Consolidated Financial Statements*, Supplementary Statement No. 7, 1954., p. 43. (前掲訳書 111—112ページ)

47) *Ibid.*, p. 46. (前掲訳書 117ページ)

48) Cf. *ibid.*, pp. 43—45. (前掲訳書 112—115ページ参照)

49) AAA., *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements* 1957 revision, p. 53. (前掲訳書 130ページ)

50) *Ibid.*, p. 53. (前掲訳書 130ページ)

51) 前掲訳書 147ページ参照。

「利益の算定」(income determination)においては、「企業実現利益」(enterprise net income)と「株主純利益」(net income to the shareholders)の違いのみを説明(この点をバッター(W. J. Vatter)氏は、二つの会計主体論を混乱させている利益概念であるとして批判している<sup>52)</sup>)していることから、エンティティを会計単位として捉えていることは明らかであろう<sup>53)</sup>。

(5) ムーニッツの「基本的会計公準論」

ムーニッツ(M. Moonitz)の「基本的会計公準論」(The Basic Postulates of Accounting, 1961)は、アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants—AICPA)の会計調査研究書(Accounting Research Studies—ARS)の第一号として公刊された。

第一号ではまず、公準(postulates)、原則(principles)、そして準則(rules)という三つの基本的な用語を次のように用いることとしている。すなわち公準とは「原則が基盤をおくところの基本的な仮定で、経済的および政治的な環境から、また事業のあらゆる断面における思考方法や慣習慣行から必然的に導出されるもの<sup>54)</sup>」であり、原則は公準の基盤の上に形成され、「公準と共に特定のな状態の下における具体的な問題の解決に対して参照の骨組(a framework of reference)として役立つべきもの<sup>55)</sup>」であり、準則は「特定のな状態下における原則の適用に対する指針で、公準および原則に関連して発展されるべく、適当な弾力性を有すべきもの<sup>56)</sup>」としている。

そして上述の意味に用いた会計公準の研究方法としては「会計の環境分析」(analysis of the environments of accounting)を重視した問題指向的接近法(problem-oriented approach)を採用することとしている。会計をとりまく環境に関する多数の帰納的結果を特定の命題(specific propositions)という形式で準用されるが、それらが、「グループA」と呼ばれる環境的公準である。このうちの一つに「実体」(エンティティ)があり、それは「経済活動は、特定の単位または実体を通じて遂行される<sup>57)</sup>」という命題であり、「経済組織の基本的単位について言及するものであり、会計資料を同一単位に即して処理する方法を指摘するものであ

52) Cf. AAA, *op. cit.*, pp. 60—62. (前掲訳書 144—146ページ参照)

53) Cf. *ibid.*, p. 58. (前掲訳書 139—140ページ参照)

54) 佐藤孝一、新井清光共訳『アメリカ公認会計士協会 会計公準と会計原則』中央経済社 1962年12月 15ページ。

55) 佐藤・新井 前掲訳書 15—16ページ。

56) 佐藤・新井 前掲訳書 16ページ。

57) M. Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, AICPA, Accounting Research Study No. 1, 1961. (佐藤・新井 前掲訳書 57ページ)

る<sup>58)</sup>』としている。会計環境において導出された「実体」という命題は、会計原則の形成に役立つ会計それ自体の領域の議論においても「実体」あるいは「会計実体」とよばれ付随的命題の一つとして現れる。すなわち、それは「経済活動は特定の単位または実体を通じて運営される（環境的公準）から、会計処理の結果は、特定の単位または実体に即して表示される<sup>59)</sup>」（付随的公準—グループB—）という命題である。さらに、会計自体の領域においてグループBのような存在論的な命題とは異なる第三の当為的（imperative）な命題（グループC）を論じているが、そのうち「実体」に直接対応する命題は認められない。たとえば、「継続性」（continuance）（C—1）は「実体は営業活動を無限に継続するものとみなされるべきである<sup>60)</sup>」というようなことから、すでにグループBの段階における「実体」（エンティティ）という公準がグループCの前提となっていることがわかる。

それでは同氏の公準論において、「会計主体」という概念は導かれるであろうか。環境的公準の一つであるエンティティは経済活動の行われている範囲（対象）を特定化する命題であって、会計主体の特定化を意図してはいないと解せるが、たとえば、「実体の収益は、賃金、税金、利子および配当という形で『分配可能なもの』であり、またその残余は（もしあれば）実体によって留保される（場合によっては、われわれは、例えば会計実体は『情報網』（communication network）とか『社会的制度』（social institution）であるという、『非経済的』属性（non-economic attributes）を加えることができる<sup>61)</sup>」という文脈からは「会計主体としてのエンティティ」をも考慮していることがうかがわれる。

グループBでは、会計処理の結果が特定の实体の名において表示されるという会計表示上の範囲（対象）を特定化する意味でエンティティを論じている。但し、同氏は実体の特定化が必ずしも容易でないことを合併の例などを上げて指摘している<sup>62)</sup>。また、「既存の会計実体は真に独立しているのか、それとも一層大きな社会組織の単なる構成要素にすぎないのか<sup>63)</sup>」と範囲の特定化についてはその困難さの指摘にとどまっている。

#### (6) その後の展開

AAAの1963年度概念・基準委員会一般部会（バッター部会長）は「57年改訂版」にたいする補足報告書作成を目的とした報告書を発表した（AAA, Report of the Committee on Concepts and Standards—General, Accounting Review, Apr, 1964. pp. 425-431）。そこでは、ムーニツ氏の財務諸表の連結の境界はどこに画すべきかというエンティティにたいする具体

58) 佐藤・新井 前掲訳書 57ページ。

59) 佐藤・新井 前掲訳書 68ページ。

60) 佐藤・新井 前掲訳書 90ページ。

61) 佐藤・新井 前掲訳書 46ページ。

62) 佐藤・新井 前掲訳書 69ページ。

63) 佐藤・新井 前掲訳書 69ページ。

的問題提起 (M. Moonitz, *The Entity Theory of Consolidated Statements* AAA, 1964. p. 39.)にともないさまざまな事例を研究課題とすべき点を例えば次のように指摘している<sup>64)</sup>。

「エンティティ概念にかんする1つの課題としての財務諸表連結の境界は、いろいろな方法で確定することができ、議決権のある株式の所有は、その1つの方法であるにすぎない。現実の課題として、一体としての経済活動の領域が存在しているかどうか、もしあれば、『それを構成している企業単位のすべてがふくまれ、事業の一部となっていないものが除外される』ところの一線をどこに画すべきかという問題がある。<sup>65)</sup>」

AAAの1964年度エンティティ概念研究部会報告書 (AAA, 1964, *Concepts and Standards Research Study Committee—The Basic Entity Concepts, Accounting Review*, Apr. 1965, pp. 358-367.) (スプローズ部会長)は、広義の一般的なエンティティ概念を「利害関係をもつ個人もしくは集団によって、分離し限定しうる実在をもつもの<sup>66)</sup>」であり、その本質は「特定の見地から分離された存在」であるとした<sup>67)</sup>。そして会計上のエンティティ概念を「利害関係者にたいする経済的利害の領域 (an area of economic interest)」すなわち「経済的実体 (economic entities)」であるとしている<sup>68)</sup>。つまり「57年改訂版」のエンティティ概念を「会計がとり行われるための『場』に関する技術的・形式的な単位を意味するもの」と規定し (会計単位としてのエンティティ)、この委員会においては「経済的実体 (エンティティ) の範囲は利害者集団の範囲とその利害の性格を決定することによって明らかにされる<sup>69)</sup>」ものであると同時に内部報告会計と外部報告会計の両方に適応するものと発展させた<sup>70)</sup>。そして具体的問題としては、エンティティ概念は①親会社の子会社に対する投資の情報は親会社の株主の利害の領域であり (連結財務諸表)、②いかなるリースが会計報告されるべきかを明らかにするが、その方法は示さず (リース会計)、企業結合に関連した経済的実体が結合後も存続し続けるかを決定する基礎であるという点をあげている<sup>71)</sup>。なお、高松和男氏は「57年度改訂版」からのこの発展を会計公準から会計主体論への発展としてとらえ、委員会の結論を同氏のとる企業体理論 (enterprise theory) に近いと見ている<sup>72)</sup>。

64) 以下では、高松和男『アメリカ会計原則の展開』同文館 1982年1月 120-132ページに負うところが大きい。

65) AAA, *Report of the Committee on Concepts and Standards—General, Accounting Review*, Apr. 1964, p. 425.

66) AAA, *The Entity Concept, Accounting Review*, Apr. 1965, p. 359.

67) *Ibid.*, p. 359.

68) *Ibid.*, p. 358.

69) *Ibid.*, p. 358.

70) 高松 前掲書 124-129ページ参照。

71) Cf. AAA, *op. cit.*, pp. 363-367.

72) 高松 前掲書 131-132ページ参照。



AAA の基礎的会計理論報告書作成委員会の『基礎的会計理論』(AAA, Committee to prepare a Statement of Basic Accounting Theory—ASOBAT, 1966) (委員長 C.T. ツラトコヴィッチ[Zlatkovich]) では会計を「情報の利用者が事前に精通して判断や意思決定を行なうことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである<sup>73)</sup>」と定義し、4つの基本的基準(primary standards)として目的適合性(relevance)、検証可能性(verifiability)、不偏性(freedom from bias)、量的表現可能性(quantifiability)をあげている。これは意思決定説に基づき、「情報の有用性」概念をキーワードとする会計情報論であるといわれる。新井清光氏によれば、ASOBATは「会計基準」を論じており、「会計公準」をあつかっていないようであるが、「このような基準を打ち樹てる場合の包括的規範(all-inclusive criterion)となるものは、情報の有用性(usefulness of the information)<sup>74)</sup>」であるということから「情報の有用性」が会計公準であると議論している<sup>75)</sup>。つまり会計目的の多様性の認識から将来の計画や予測に関する会計技術が重要視され、経営者も利害関係者グループに含まれ、財務会計と管理会計が「情報の提供」という1つの包括的な目的観のもとに統合され、情報理論としての会計理論の形成が指向されていると考えられる<sup>76)</sup>。

さらに AAA の外部報告のための諸概念および諸基準委員会の『会計理論及び理論承認』(AAA, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, 1977—SATTA)では次のように議論している。

「この委員会の見解では、ただ1つの普遍的に認められた基礎的会計理論というものは現時点では存在していない。むしろ、多様な理論がこれまでに提案されてきた——また今後も提案されつづけられよう。したがって基礎となる土台がまだ確定していないときに、このステイトメントが会計にたいして、はっきりと認められる概念的な上部構造を提供することはできるわけではない。<sup>77)</sup>」

一方、AICPAによるARS第7号『企業会計原則総覧』(AICPA, Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, by P. Grady, Accounting Research Study No. 7, 1965)は、「特定のビジネス・エンティティ」(Specific Business

---

73) AAA, Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房 1977年6月 2ページ)

74) 飯野訳 前掲書 4ページ。

75) 新井清光『会計公準論』中央経済社 1985年11月 167ページ参照。

76) 新井 前掲書 329—339ページ参照。

77) AAA, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, 1977. (染谷恭次郎訳『会計理論及び理論承認』国元書房 1980年2月 1ページ)

Entity) を「一定の経済的目的のために統合された人と財産の組織から成り立っている<sup>78)</sup>」ものとしている。また株主 (stock holders) により取締役 (directors) が選任され、その取締役が株主を代表して経営者を選定する。そして会計の職能は「企業という実体 (エンティティ) の受託責任その他の会計責任を果たすために必要な、信頼しうる有意義な情報を提供すること<sup>79)</sup>」であり、会計の基礎概念は「会計原則と同じく企業実体による社会への会計責任 (アカウンタビリティ) の達成とそのための経済活動の遂行に関する諸慣習のなかから経験的に導き出されるもの<sup>80)</sup>」であるとしている。すなわち、第7号によれば、「今日の企業は投資家や債権者から資金の投資または融資を受け、また従業員から労働力の提供を受け、他方消費者に対してはその生産物を社会に供給している社会的な制度であるから、企業会計は、企業と正当な利害関係をもっているこれらのグループに対して有用な会計的情報を提供する責任を負っており、したがって、企業会計の職能論としては経営者がこの責任を果たすべき社会的な役割を認識しなければならない<sup>81)</sup>」ということになる。

また AICPA の企業会計審議会ステートメント第4号『企業の財務諸表の基礎をなしている基礎概念と会計原則』(AICPA, Statement of the Accounting Principles Board No.4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, 1970) では会計を「財務会計と財務諸表の基本目的は、財務諸表の利用者(特に所有者と債権者)が、経済的意思決定を行なう上に有用な、企業に関する計数的情報を提供することである<sup>82)</sup>」と定義し、会計目的はさまざまな利害関係者に共通の要求を指向した公正で中立的な財務情報の提供であるとするが、このような会計は、利用者指向型会計 (user oriented accounting) とか意思決定会計あるいは情報会計といわれるものである<sup>83)</sup> (なおここでは、基本的特質の一つとして会計単位をあげ、「個別企業の経済活動は財務会計の焦点である<sup>84)</sup>」としている)。

AICPA の「会計目的スタディー・グループが、APBS 第4号を手掛りとして研究した成果は、『財務諸表の目的』(AICPA, "Objectives of Financial Statements", Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, 1973.) として発表され、そこには12の諸目的が掲げられているが、その第一の目的として、財務諸表は「経済的意思決定の役に立つ情

78) 高松 前掲書 102—103ページ。

79) 新井 前掲書 135ページ。

80) 新井 前掲書 136ページ。

81) 新井 前掲書 230ページ。

82) AICPA, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of The Accounting Principles Board No.4., 1970. (川口順一訳 『アメリカ公認会計士協会 企業会計原則』 同文館 1981年2月 42ページ)

83) 宇南山英夫 『基礎的財務会計論』 森山書店 1981年11月 58—60ページ参照。

84) 川口訳 前掲書 19ページ。

報を提供する<sup>85)</sup>」ものであるとされている(情報提供機能の重規)。さらに、アカウントビリティを広義に解することにより、その解除には、「実績に関する情報のみならず、将来の業績の可能性に関する情報も提供されることが必要<sup>86)</sup>」であるとし、スプレイグ以来の持分保護機能<sup>87)</sup>(過去指向的な経営者の報告責任：受託責任会計)をも情報提供機能に包摂せしめたのである(意思決定に役立つ会計責任の報告)。これは第五の目的として、「財務諸表の目的の一つは、企業の最高目標を達成するに際して企業資源を効果的に利用する経営者の能力を判断するのに役立つ情報を提供することである<sup>88)</sup>」と示された。しかし、この情報提供のアカウントビリティを現実を負うことのできるものはいったい「誰」であろうか。そこでは、この会計責任は、「情報提供という財務諸表の作成者側の責任を説くもの<sup>89)</sup>」であるとしているが、この主体はどのように考えるべきであろうか。

さらにこの『財務諸表の目的』は、以下のFASBのテーマとなり、実践規範化される。

アメリカの財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Boards—FASB)の設置にともない、AICPAのAPBは1973年6月、解散する<sup>90)</sup>。FASBにおいては、経済的意思決定に有用な情報を提供することが会計の目的であるとするため、経営者も情報の受け手として位置づけられ、受託責任会計を第一義的に見ることはできないといわれる<sup>91)</sup>。つまり、情報の送り手(会計責任主体)の考察が不十分になるわけである。山形氏によれば、もし意思決定会計をより精緻化するならば、役割期待を財務報告の目的として一般的に説明する限り問題はないが<sup>92)</sup>、「人間組織の中では、情報の送り手も、行動する人間<sup>93)</sup>」なので、情報の送り手としての経営者行動については、アカウントビリティのみならず、さらに「その組織内での地位、

85) AICPA, *Objectives of Financial Statements*, Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements, 1973. (川口順一訳『アメリカ公認会計士協会 財務諸表の目的』同文館 1981年2月 7—8ページ)

86) 川口訳 前掲書 31ページ。

87) 宇南山英夫編『アメリカ会計思潮』同文館1981年3月 3—8ページ参照。

88) 川口訳 前掲書 31ページ。

89) 川口訳 前掲書 32ページ。

90) 宇南山英夫『基礎的財務会計論』森山書店 1981年11月 65—68ページ参照。

91) 山形休司『FASB 財務会計基礎概念』同文館 1986年6月 114—116ページ参照。

92) バーナード以降の現代組織論は個人としての人間に焦点をおきながらも、人間の協働システムのうちに組織を位置づけて組織における意思決定を中心に組織論を展開しているといわれる。

青柳文司氏は、経済人の前提のかわりに、組織の情報場に生きる情報人とかかわらしめた社会人(homo sociologicus)を前提とした上で、「役割期待(role expectation)とは、地位と職位の位置の場(position field)を占める人たちが相互に抱く期待であり、その内容は、期待する相手をとるべき行動、かれらの人柄、思想、信念、人間関係のありかたなど」であるとし、会計主体論との関係を次のように述べられる。すなわち、「会計主体論とよばれるものも、がんらい、公式および非公式組織における役割期待から発想された理論である。資本主理論は公式組織における資本主とのあいだの役割期待に立脚し、企業体理論は利害関係者とのあいだの公式および非公式の役割期待に立脚する。社

名声、威信、権力等の非経済的要因と、貨幣所得を中心とする経済的誘因について分析する<sup>94)</sup>」必要があるということになる。

結局、FASBは、さきの『財務諸表の目的』と同様、「企業の業績と経営者の業績とは分離できない<sup>95)</sup>」ことから、経営者の負う内容の拡張されたアカウントビリティは、意思決定に役立つ情報の提供を受けた利用者の意思決定の結果、自動的に果たされるものとみなすことによって、「意思決定に役立つ情報の提供」という一般目的（情報提供機能：意思決定会計）のうち、「会計責任主体の負うアカウントビリティの履行」（持分保護機能：受託責任会計）を含むことになったと考えられる<sup>96)</sup>。

### むすびにかえて

これまでの検討から特筆すべきことは、1966年のASOBAT以降、アメリカの会計理論は大きく変化したといわれている点である。すなわち、アメリカ「現代会計理論」は、「企業利潤の測定に『重心』をおき、いわゆる『企業それ自体』という立場（具体的には実践主体たる経営者の立場）から、その企業をめぐる利害関係の調整機能を強調した『近代会計理論』にかわり、まずもって、かかる利害関係者と経営者とをともに包含する『行為者一般』を指定することにより、会計実践のよるべき立場そのものを『中立化』する(Neutralize)<sup>97)</sup>」方向へ進んできているということである。近代会計に対する現代会計は、まさにこのような意思決定会計のフレーム・ワークを作り上げようと会計コンセプト・概念構造の変革に努めているものといえよう。FASB概念ステートメントは、意思決定に有用な情報の提供を目的としているが、そのような情報の提供が可能で中立的实践主体の導出に、実は困惑しているのではないであろうか。意思決定に有用な情報を提供するために、いかに形式よりも実質を優先し、客観性よりも予測性を認識基準として、一般に認められた会計原則を構築しようとも、そのシステムを管理する「会計主体」の解明、すなわち、「誰」が「誰に」「いかなる」アカウントビリティを果たしたならば、その情報は有用なものとなるのかという点を明らかにしなければ、制度的な会計構造として社会的な承認を得ることはもとより、意思決定に役立つ会計という目的設定すら困難なものとなる。

---

会責任会計は後者の理論に順応するはずである。」(青柳文司『会計学への道』同文館 1976年10月 137ページ、142—145ページ)

93) 山形 前掲書 122ページ。

94) 山形 前掲書 122ページ。

95) 青柳文司『アメリカ会計学』中央経済社 1986年7月 439ページ。

96) 青柳 前掲書 436—443ページ参照。

97) 荒川邦寿『現代アメリカの会計理論』悠久出版 1969年 191ページ。

また1970年代以降、会計基準設定プロセスに関する関心の高まりから、これまでの「あるべき(sollen) 会計」を目指す「規範的会計理論」とは異なる「ある (sein) 会計」を指向する「実証的会計理論」の台頭に関する論議が行われてきているが、以下ではむすびにかえて、この点をチャールズ・クリステンソン教授 (Prof. Charles Christenson) の所説に基づいて検討し、今後に結びつけたい<sup>98)</sup>。

同氏は、「実証的会計理論」の発展を主張する「ロチェスター学派」(The Rochester School of Accounting) の声から、「なぜ会計はこのようであって、なぜ会計士はそのように行い、そしてこのような現象は人々あるいは資源の利用にどのような影響を及ぼすのか」ということを説明するための理論展開を行うものが「科学的」な理論であって、これまでの多くの伝統的な財務会計の文献にはそのようなアプローチが欠如しているために、「非科学的」であるとの彼らの見解を見出している<sup>99)</sup>。また、実証的研究は「観察された現象の説明が可能な理論展開」であるため、規範的理論からの会計規定が現実に実行可能かどうかを決定する際には、この会計基準設定に関する実証的理論が重要な役割を果たすことになるというロチェスター学派の主張、すなわち両者の相互補完的役割についても言及している<sup>100)</sup>。その上で、同氏は、科学理論が当該領域に生じる現象を予測、説明するのに有益であるべきというロチェスター学派の考えには同意しつつも、アカウンティング・エンティティそれ自体の行動を研究対象とした場合に必要なのは、プライマリー・レベルでの「実証的」理論であって、ロチェスター学派が関心を有しているメタ・レベルでの理論ではないとし<sup>101)</sup>、さらにプライマリー・レベルでの「実証的理論の展開にとっての、メタ・レベルでの「規範的」理論 (方法論) の重要性についての指摘も行っている<sup>102)</sup>。

その他、同氏は「実証的」会計理論に対するいくつかの批判を行っているが、以下では「問題のレベルの二分割」という発想について考察しておきたい。形式的にみた場合、メタ・レベルは会計の実践的主体である経営者の行動を研究対象とする領域であり、それに対してプライマリー・レベルは、アカウンティング・エンティティそれ自体を研究対象とするものであるとみることができる。また一般的に「実証的会計理論」の思考にあっては、すべての人は会計方法を選択する際に自らの効用を極大化するように行動するというような経験的結論が導出されているといわれることから、その思考は社会的責任というアカウンタビリティ関係を基礎におく「規範的」理論とは対立する位置にあるということができよう。このことは一面的な相違点

---

98) Charles Christenson, 'The Methodology of Positive Accounting', *The Accounting Review*, 1983.1.

99) *Ibid.*, pp. 1-2.

100) *Ibid.*, p. 2.

101) *Ibid.*, 6.

102) *Ibid.*, p. 6.

の指摘にすぎないが、それぞれの見解の背景にある経済理論的基礎あるいは思想的基礎の決定的な相違も推測されるところである。今後ともアカウンタビリティ関係の分析というアプローチに基づいて、「会計主体」についての考察を行っていききたい。

#### 会計問題の分類

問題のレベル	問題解決の性質		
	命 題		提 言
	観 察 的	理 論 的	
プライマリー・レベル (accounting entities)	実践家としての会計士	少数の会計理論家	企業経営者
メタ・レベル (会計士, 経営者, 利用者)	歴史家, 経済学者, 会計社会学者(ロチェスター学派)		会計方法論者 (多数の会計「理論家」)

「実証的会計の方法論」C. Christenson, *Accounting Review* 1983.1. p.5.

[附記] 大学院在学中より今日に至るまで御指導下されている茂木虎雄先生の記念号への寄稿の機会が与えられたことに心から謝意を表します。